الخاتمة

تشتمل علي:

أولاً: النتائج *Findings*

ثانياً: التوصيات *Recommendations*

أولاً: النتائج

بناءاً علي الإطار النظري للدراسة والدراسة التطبيقية والميدانية توصل الباحث إلي النتائج التالية:

1. تمثل السياسات المحاسبية المكون الأخير من مكونات الإطار الفكري المحاسبي، والتي تعتبر بمثابة التطبيقات والممارسات للفروض والمبادئ والمفاهيم والأهداف المحاسبية. ومن عيوب الإطار الفكري المحاسبي وجود عدد من بدائل السياسات المحاسبية المختلف نتائجها لمعالجة الحدث المالي الواحد مع عدم وجود معايير علمية وموضوعية للإختيار من بينها.
2. يوجد بديلين لتنظيم السياسات المحاسبية هما، التنظيم الكلي "النظام المحاسبي الموحد"، والتنظيم الجزئي "إصدار المعايير"؛ وعند تنظيم السياسات المحاسبية لا بد من مراعاة الإعتبارات الإجتماعية والإقتصادية والسياسية والإدارية والقانونية والثقافية ومستوي التعليم والتدين.
3. التغيير الإداري للسياسات المحاسبية يؤثر بالسالب علي مصالح بعض مستخدمي القوائم المالية وعلي البعض الآخر بالموجب.
4. بيَّنت نتائج إختبار التباين "أنوفا" ومربع كاي أن التغيير الإداري للسياسات المحاسبية يؤثر علي موضوعية وجودة معلومات القوائم المالية ويجعلها منحازة لفئة معينة من مستخدميها.
5. بيَّنت نتائج إختبار التباين "أنوفا" ومربع كاي أن عوامل بيئية المحاسبة المتمثلة في الخصائص الديمجرافية للمديرين تؤثر علي سلوكهم لتغيير السياسات المحاسبية، حيث أن المديرين الذين يتصفوا بزيادة النضج الشعوري ودرجة التدين العالية ومستوي التعليم المتقدم والمستمر لا يمارسوا تغيير السياسات المحاسبية لأغراض خاصة بهم مقارنة بالمديرين الذين لا يتصفون بهذه الصفات.
6. بيَّنت نتائج إختبار التباين "أنوفا" ومربع كاي أن المديرين يمارسوا تغيير السياسات المحاسبية لإعطاء إنطباع بتحسُّن أدائهم ومن ثم إزالة فروقات مستويات السلطة.
7. بيَّنت نتائج إختبار التباين "أنوفا" ومربع كاي أن قياس النجاح في المجتمع بالعائد المادي يدفع مديري الشركات إتخاذ قرارات دون إعتبار آثارها علي مصالح الآخرين، من هذه القرارات تغيير السياسات المحاسبية.
8. بيَّنت نتائج إختبار التباين "أنوفا" ومربع كاي أن العوامل التي تؤثر علي رأي المراجع الخارجي حول التغيير الإداري للسياسات المحاسبية هي التقويم غير الصحيح لنظام الرقابة الداخلية، وعدم بذل العناية المهنية اللازمة، والمنافسة بين المراجعين للحصول علي عملاء جدد أو المحافظة علي العملاء القدامي، وخوف المراجع الخارجي من تغييره وإستبداله بمراجع آخر في المستقبل، والأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي، وطول فترة بقاء المراجع الخارجي مع عميله.
9. أظهرت نتائج الإنحدار البسيط ومعامل الإرتباط "بيرسون" أن التغيير الإداري للسياسات المحاسبية يؤثر علي كفاءة تقويم الأداء المالي لشركات العينة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، من

خلال التأثير الطردي القوي علي معدل العائد علي حقوق المساهمين ومعدل العائد علي إجمالي الأصول ومعدل حافة الربح، والتأثير العكسي علي معدل القيمة السوقية إلي الربحية "غير معنوي".

10. أظهرت نتائج إختبار فيشر والإنحدار اللوجستي وتحليل التمايز أن العوامل الإقتصادية (نوع القطاع، المدفوعات الضريبية، الحجم "الإيرادات الإجمالية"، الحجم "إجمالي الأصول"، نسبة ملكية الحكومة في الرأس مال، نسبة ملكية القطاع الخاص في الرأس مال) لا تدفع إدارات شركات العينة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية ممارسة تغيير السياسات المحاسبية.
11. بيَّنت نتائج إختبار التباين "أنوفا" أن الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية تمارس التغيير الإداري للسياسات المحاسبية لتقليل الإنحراف بين الأداء المالي المخطط والأداء المالي الفعلي منسوباً لمتغير عمر أفراد عينة الدراسة.
12. بيَّنت نتائج إختبار التباين "أنوفا" أن العوامل الإقتصادية (إعداد قوائم المالية لتتناسب مع توقعات المحللين الماليين والمستثمرين، والتأثير علي الأرباح لمقابلة توقعات الإدارة في توزيعات الأرباح، وزيادة مكافآة وشهرة الإدارة في مجال العمل الإداري) لا تدفع إدارات الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية ممارسة تغيير السياسات المحاسبية.
13. بيَّنت نتائج إختبار التباين "أنوفا" ومربع كاي أن آليات حوكمة الشركات تساعد في التقليل من التغيير الإدري للسياسات المحاسبية وآثاره.

ثانياً: التوصيات

تأسيساً علي نتائج الدراسة يُقدِّم الباحث التوصيات التالية:

1. إجراء مزيد من الدراسات من قبل الآكاديميين ومراكز الأبحاث حول عيوب الإطار الفكري المحاسبي، خاصة السياسات المحاسبية لما لها من آثار علي توزيع الثروات بين فئات المجتمع.
2. ضرورة تفعيل دور مجلس المحاسبين القانونيين بالسودان لتنظيم السياسات المحاسبية، مع أخذ الإعتبارات الإجتماعية والإقتصادية والسياسية والإدارية والقانونية والثقافية ومستوي التعليم والتدين في الحسبان عن تنظيم السياسات المحاسبية.
3. زيادة مستوي الإفصاح بالنسبة للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية والإفصاح عن التغيير في السياسات المحاسبية وآثاره، ومراعاة مصالح مستخدمي القوائم المالية عند إختيار السياسات المحاسبية.
4. ضرورة وقف التغيير الإداري للسياسات المحاسبية، إلاَّ إذا كان يزيد من تحسين وجودة وموضوعية إعداد وعرض معلومات القوائم المالية لمستخدميها.
5. ضرورة مراعاة النضج الشعوري ودرجة التدين ومستوي التعليم المتقدم والمستمر عند إختيار المديرين للعمل في إدارات الشركات.
6. ضرورة وضع ضوابط ومعايير حاسمة للترقي بين مستويات السلطة بالمجتمع خاصة لمديري الشركات مع فحص أدائهم المالي للسنوات السابقة.
7. ضرورة إحياء ثقافة العائد الإجتماعي عند قياس النجاح بدلاً من العائد المادي فقط، حتي يتم مراعاة آثار القرارات علي مصالح الآخرين، ومن تلك القرارات تغيير السياسات المحاسبية.
8. وضع معايير لعملية المراجعة بالسودان، ووضع قانون للمراجعين الخارجيين، ونشر ثقافة المحاسبة القضائية بين فئات المجتمع السوداني.
9. زيادة قدرة المحللين الماليين بسوق الخرطوم للأوراق المالية في تحديد آثار التغييرات في السياسات المحاسبية علي نتائج التحليل المالي، ومن ثم علي كفاءة تقويم الأداء المالي للشركات.
10. توفير بيانات مالية لعدد كبير من الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية ولعدد كبير من السنوات، ودراسة متغيرات (نوع القطاع، المدفوعات الضريبية، الحجم "الإيرادات الإجمالية"، الحجم "إجمالي الأصول"، نسبة ملكية الحكومة في رأس مال، ونسبة ملكية القطاع الخاص في رأس مال) مرة أخري.
11. زيادة جودة المعايير المالية والإدارية والفنية للتسجيل والشطب بسوق الخرطوم للأوراق المالية؛ وزيادة فحص أرقام القوائم المالية للشركات.
12. ضرورة توفير قاعدة بيانات مالية وغير مالية تفصيلية عن الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية حتي يتم إجراء الدراسات المحاسبية بصورة كمية، مع إعادة دراسة متغيرات الدراسة التي إختبرت بالإستبانة لدراستها بصورة كمية.
13. ضرورة وضع قانون لحوكمة الشركات بالسودان وخاصةً بسوق الخرطوم للأوراق المالية، وتكوين هيئة لمراقبة تطبيقه.

14. الرؤي المستقبلية: يُقدِّم الباحث رؤي "توصيات" لدراسات مستقبلية كالآتي:

أ. إطار مقترح لتنظيم الممارسات والسياسات المحاسبية بالسودان.

ب. إطار عام لصياغة معايير للمحاسبة والمراجعة في ضوء الإعتبارات الإجتماعية والإقتصادية والسياسية والإدارية والقانونية والثقافية ومستوي التعليم والتدين بالسودان.

جـ. إطار مقترح للمعايير المالية لتسجيل وشطب الشركات من سوق الخرطوم للأوراق المالية.

د. أثر نسبة رأس المال الأجنبي في الشركات الوطنية علي سلوكية الإدارة في تغيير السياسات المحاسبية.

هـ. أثر عمليات الإستيراد والتصدير علي سلوكية الإدارة في تغيير السياسات المحاسبية في شركات الإستيراد والتصدير بالسودان.

و. أثر ملكية الإدارة في رأسمال الشركات علي سلوكيتها في تغيير السياسات المحاسبية بالسودان.

ز. أثر طبيعة نشاط الشركات علي سلوكية الإدارة في تغيير السياسات المحاسبية بالسودان.

حـ. أثر تخصص المراجع الخارجي في النشاط علي سلوكية الإدارة في تغيير السياسات المحاسبية بالسودان.

ط. دراسة آثار ودوافع ومعالجة التغيير الإداري للسياسات المحاسبية في شركات قطاع التأمين والقطاع الزراعي والصناعي والتجاري بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

ي. دراسة مدي ممارسة سياسة تمهيد الدخل في شركات قطاع التأمين والقطاع الزراعي والصناعي والتجاري بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

ك. دور وجود المحاسبة القضائية في الحد من التغيير الإداري للسياسات المحاسبية بالسودان.